

нізм її реалізації // Інтелектуальний капітал. – 2002. – №4. – С.31-39.

7. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку. Нормативна база. Нова редакція. – Харків: Курсор, 2004. – 236 с.

*Отримано 14.03.2007*

УДК 657.635

О.В.ХАРЛАМОВА, канд. екон. наук

*Харківська національна академія міського господарства*

## **ПРОПОЗИЦІЇ ЩОДО ВРАХУВАННЯ ГАЛУЗЕВИХ ОСОБЛИВОСТЕЙ АУДИТУ БУДІВЕЛЬНИХ ОРГАНІЗАЦІЙ**

Обґрунтовується виділення аудиту будівельних організацій як специфічного виду аудиту, як самостійної послуги. Розкрито відмінності аудиту будівельних організацій від будівельного аудиту. Узагальнено нормативну базу аудиту будівельних організацій. Запропоновано основні напрямки аудиту будівельних компаній, розкрито їх зміст.

Розвиток економіки України за останні роки характеризується відносною стабілізацією, що проявляється у тому числі і поживавленням будівельної галузі, активним розвитком будівельних компаній, їх розширенням, ускладненням організаційно-управлінських структур. Будівельна діяльність є специфічною, що обумовлюється галузевими особливостями технології виробництва, організаційно-правовими формами діяльності, системою бухгалтерського обліку й оподаткування. Відмінні риси, що обумовлюють специфічну діяльність будівельних організацій, також впливають з характеру виробничого процесу і зв'язані з довгостроковим характером будівництва, наявністю великої кількості учасників (замовників, проектувальників, генпідрядників і субпідрядників, постачальників матеріальних ресурсів, автотранспортних організацій і організацій з надання будівельних машин і механізмів, фінансових установ), нестаціонарним характером робіт та ін. Зростання обсягів будівництва супроводжується ускладненням обліково-аналітичних процесів у будівельних організаціях, що накладає певний відбиток на методику аудиту компаній галузі. У зв'язку з цим правомірно виділяти аудит будівельних організацій як специфічний вид аудиту, як самостійну послугу, що обумовлює актуальність дослідження питань галузевого аудиту.

Завдання, нормативна база і методика аудиту будівельних організацій в Україні недостатньо висвітлено в науковій і методичній літературі. Окремі питання аудиту будівельних організацій розглядаються в роботах [1, 2]. Значні здобутки в напрямку будівельного аудиту належать російським спеціалістам [3-5]. Проте використовувати їх в Україні внаслідок відмінностей законодавчої бази неможливо.

Метою нашої роботи є висвітлення особливостей, основних завдань і напрямків аудиту будівельних організацій.

Враховуючи визначення аудиту в українському законодавстві, аудит будівельних організацій – це незалежна перевірка підприємств галузі з метою встановлення повноти, достовірності і законності їх обліку і звітності.

Аудит будівельних організацій не слід ототожнювати з будівельним аудитом. Будівельний аудит – це послуга, що формує захист економічних інтересів Замовника і підвищує ефективність процесу управління інвестиціями або кредитною роботою. Завданням будівельного аудиту є проведення незалежної професійної експертизи й аналізу отриманих даних з метою визначення вірогідності, повноти і відповідності заявлених параметрів будівельного проекту вимогам договору, проектно-кошторисній документації, будівельним нормам і правилам і побажанням Замовника. Необхідність будівельного аудиту обумовлюється тим, що від початку фінансування до прийому до експлуатації закінченого об'єкта проходить досить тривалий період часу, а прийнятий в експлуатацію об'єкт характеризується значною кількістю контрольованих параметрів. До того ж, у ході фінансування капітального будівництва можливе настання небажаних подій, уникнути яких можливо за допомогою спеціальної системи контрольних заходів, що захищають економічні і юридичні інтереси інвестора, кредитора або замовника будівництва. Такою системою контрольних заходів є будівельний аудит, або зовнішній фінансово-технічний нагляд над будівництвом. При здійсненні будівельного аудиту контрольні заходи починають застосовуватися вже на стадії затвердження проекту і первинних кошторисів, а закінчується на стадії здачі об'єкта в експлуатацію, у ході якої контролюється формування експлуатаційного пакета документів і фінальних грошових розрахунків. Тобто на відміну від аудиту будівельних організацій, будівельний аудит є перманентним і передбачає також технічний нагляд.

Як відомо, аудит є процесом зменшення інформаційного ризику для користувачів фінансової звітності, якими виступають засновники, власники, уповноважені представники органів державної влади у межах своїх повноважень та інші матеріально заінтересовані фізичні і юридичні особи. В контексті аудиту будівельних організацій правомірно виділити наступних заінтересованих користувачів фінансової звітності: інвестиційні фонди, інвестори, замовники, підрядники, забудовники, головні компанії (при перевірці філій), набувачі об'єктів незавершеного будівництва.

Особливості аудиту будівельних організацій обумовлені, крім роз-

глянутих вище факторів, також специфікою ціноутворення в галузі й обліку собівартості будівельних робіт, а також досить складною, як правило, багатоступінчастою системою розрахунків між учасниками будівництва об'єкта нерухомості.

До основних нормативних документів, які регламентують організацію діяльності, ціноутворення, порядок ведення обліку і складання звітності будівельних організацій, відносяться: Ліцензійні умови проведення будівельної діяльності, затверджені наказом Держпідприємництва і Держбуду від 13.09.2001 р. №112/182; Лист Держкомбудівництва та Держжитлокомунгоспу України "Щодо складу проектно-кошторисної документації на капітальний та поточний ремонт житла, об'єктів соціальної сфери, комунального призначення та благоустрою, затвердження проектно-кошторисної документації і визначення вартості ремонтів на всіх стадіях їх здійснення" від 24.02.2005 р. №7/8-134, №4/3-260; Загальні умови укладення та виконання договорів підряду в капітальному будівництві, затверджені постановою КМУ від 01.08.2005 р. №668; Положення про взаємини організацій - генеральних підприємців із субпідрядними організаціями, затверджене Науково-технічною радою Міністерства України у справах будівництва й архітектури, протокол від 14.12.94 р. №4; Положення про підрядні контракти в будівництві, затверджене Науково-технічною радою Міністерства України у справах будівництва й архітектури, протокол від 15.12.93 р. №9; Правила визначення вартості будівництва (ДБН Д.1.1-1-2000), затверджені наказом Державного комітету будівництва, архітектури і житлової політики України від 27.08.2000 р. №174; П(С) БО № 16 "Витрати", затверджений наказом Мінфіну України від 31.12.99 р. №318; П(С) БО №18 "Будівельні контракти", затверджений наказом Мінфіну України від 28.04.2001 р. №205; Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт (нова редакція), затверджені наказом Держкомбудівництва України від 16 лютого 2004 р. №30, Наказ Держкомстату України та Держкомбудівництва України "Про затвердження типових форм первинних документів з обліку в будівництві" від 21.06.02 р. №237/5. Вказані документи є нормативною базою для проведення аудиторської перевірки будівельної організації.

Основними напрямками аудиту будівельної компанії правомірно вважати:

- перевірка дозвільної документації на здійснення будівельної діяльності;
- аудит договірних відносин між учасниками будівництва;

- аудит формування собівартості і ціноутворення будівельно-монтажних робіт;
- аудит розрахунків з генпідрядниками і субпідрядниками;
- аудит доходів і формування фінансових результатів від будівельної діяльності.

На першому етапі аудиторської перевірки будівельної організації основна увага приділяється дозвільній документації на здійснення будівельної діяльності, а саме чинності ліцензії та правильності відображення її в обліку. Оскільки ліцензія на право здійснення будівельної діяльності, видається терміном на 3 роки, вона визнається нематеріальним активом. Аудитору слід упевнитися, що отримана ліцензія за її первісною вартістю враховується по дебету субрахунку 127 "Інші нематеріальні активи". Як нематеріальний актив, ліцензія підлягає амортизації, тому аудитору необхідно встановити, який метод амортизації нематеріальних активів закладено в Наказі про облікову політику будівельного підприємства і порівняти фактичні дані про нарахування амортизації ліцензії, використовуючи дані про суми накопиченої амортизації по кредиту субрахунку 133 "Накопичена амортизація нематеріальних активів".

Другий етап аудиту будівельних організацій – це перевірка договірних відносин. На цьому етапі аудитору слід звернути увагу на договори підряду на капітальне будівництво, відповідність їх змісту вимогам Положення про підрядні контракти в будівництві, затверджене Науково-технічною радою Міністерства України у справах будівництва й архітектури, протокол від 15.12.93 р. №9. Відповідно до норм ст.164 і 354 Цивільного Кодексу будівельна організація вправі як генеральний підрядник на основі договору субпідряду доручати виконання окремих комплексів робіт спеціалізованим організаціям (субпідрядникам). Перевіряючи договори субпідряду, аудитору необхідно спиратися на вимоги Положення про взаємини організацій – генеральних підрядників із субпідрядними організаціями, затверджене Науково-технічною радою Міністерства України у справах будівництва й архітектури, протокол від 14.12.94 р. №4. На цьому етапі може виникнути необхідність перевірки договорів із кредиторами, інвесторами, банками та іншими учасниками будівництва на предмет відповідності їх змісту вимогам законодавства.

Третій етап аудиту будівельної організації включає перевірку процесів формування собівартості і ціноутворення будівельно-монтажних робіт. Перш ніж проводити перевірку за вказаними напрямками аудитору необхідно з'ясувати, за рахунок яких коштів здійснюється будівництво. Необхідність цих дій обумовлюється наступним. У

більшості галузей економіки України, за деяким виключенням, діє принцип вільного ціноутворення, встановлений ст.7 Закону України "Про ціни і ціноутворення" від 03.12.90 р. №507-ХІІ. Однак ст.12 вказаного Закону передбачено, що формування кошторисної вартості будівництва об'єктів, що зводяться із залученням бюджетних коштів здійснюється на підставі ДБН 2000. Суворе дотримання ДБН 2000 є обов'язковим тільки при складанні кошторисів на об'єкти, будівництво яких здійснюється із залученням бюджетних коштів і коштів держ-підприємств. У всіх інших випадках ДБН 2000 носять рекомендаційний характер.

Досліджуючи питання собівартості будівельно-монтажних робіт аудитор перевіряє:

- використання матеріальних ресурсів у будівництві;
- операції з будівництва, експлуатації і ліквідації тимчасових будинків (споруд);
- операції з утримання й експлуатації будівельних машин і механізмів;
- витрати на оплату праці;
- накладні витрати;
- класифікації й угруповання витрат;
- облік залишків незавершеного виробництва.

При перевірці формування собівартості будівельно-монтажних робіт аудитору необхідно з'ясувати, що саме є об'єктом обліку витрат згідно Наказу про облікову політику на підприємстві: окремі види будівельно-монтажних робіт або об'єкт будівництва. Аудитором встановлюється правильність класифікації витрат з метою підтвердження раціональної організації планування, бухгалтерського обліку, калькулювання та аналізу собівартості будівельно-монтажних робіт. Далі аудитору необхідно встановити законність групування і віднесення тих чи інших витрат до елементів та статей. Також аудитору слід з'ясувати, чи розподіляються постійні загальновиробничі витрати між об'єктами витрат з використанням бази розподілу, обраної будівельною організацією самостійно, виходячи з нормальної потужності і чи достовірно визначено нормальна потужність цієї організації. Особливу увагу слід приділити питанню, чи не включаються до собівартості будівельно-монтажних робіт за договором підряду витрати, пов'язані з операційною діяльністю будівельної організації (витрати періоду). Важливим при перевірці формування собівартості будівельно-монтажних робіт є встановлення правомірності визнання витрат за будівельними контрактами.

Перевіряючи реєстри обліку витрат будівельних організацій, аудитор повинен встановити правильність, повноту і законність ведення журналу обліку виконаних будівельно-монтажних робіт у натуральній та у вартісній формі №КБ-6, форми №КБ-2в «Акт приймання виконаних підрядних робіт» та форми №КБ-3 «Довідка про вартість виконаних робіт та витрати», які використовуються для розрахунків із замовником за виконані підрядні роботи та складання звітності у будівництві.

Аудитор повинен встановити, чи дотримується будівельна організація Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. №291 щодо відображення в бухгалтерському обліку суми визнаних витрат за договором підяду або витрат на будівельно-монтажні роботи. Перевірці підлягають (при використанні журнально-ордерної форми бухгалтерського обліку) журнал № 5 для підприємств, що застосовують рахунки класу 9, або журнал № 5А для підприємств, що використовують рахунки класу 8 і 9 одночасно, а також відомість 5.1, в яких відповідно до Методичних рекомендацій Мінфіну № 356 здійснюється облік витрат на виконання будівельно-монтажних робіт.

На четвертому етапі аудиту будівельних організацій проводиться аудит розрахунків з генпідрядниками і субпідрядниками. Аудитору необхідно перевірити акти виконаних робіт, облік додаткових послуг, наданих генпідрядником субпідрядникові, встановити правомірність цих розрахунків, їх своєчасність, а також достовірність відображення в обліку і звітності.

Останнім етапом перевірки будівельних організацій є аудит доходів і формування фінансових результатів від будівельної діяльності. Відображення доходів за будівельним контрактом у бухгалтерському обліку має свій особливий порядок, що обумовлює і специфічні аудиторські дії у цьому напрямку. Аудитору слід впевнитися, що доходи будівельної організації відображаються в обліку поетапно і їх визнання здійснюється на дату балансу. Аудитор повинен враховувати, що сума визнання такого доходу залежить від наявності достовірної оцінки кінцевого фінансового результату. Якщо є достовірна оцінка, то вони визначаються з урахуванням ступеня закінченості робіт, а якщо немає достовірної оцінки, то в сумі фактичних витрат, відносно яких є ймовірність їхнього відшкодування. Бажано щоб сума визнаного доходу підтверджувалася відповідним актом. На цьому етапі аудитор повинен дослідити проміжні рахунки і повноту їх оплати.

Перевіряючи відображення в бухгалтерському обліку доходів за будівельним контрактом, аудитор повинен упевнитися, що сума визнаного доходу, отриманого підрядником за будівельним контрактом, відображається за кредитом субрахунку 703 "Доходи від реалізації робіт і послуг", а сума визнаних витрат – за дебетом субрахунку 903 "Собівартість реалізованих робіт і послуг". Аудитор повинен встановити, чи дотримується будівельна організація Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку і П(С) БО 18 щодо відображення в бухгалтерському обліку суми визнаних доходів за договором підряду або витрат на будівельно-монтажні роботи.

Аудит будівельних організацій (компаній) проводиться з урахуванням загальних принципів, але, безсумнівно, має свою специфіку, яку розглянуто в цій статті. Подальші дослідження методики аудиту будівельних організацій полягають у розробці програм аудиту за кожним етапом аудиторської перевірки.

1. Круш Д.В. Аудит ефективності використання бюджетних коштів у будівництві // Економіка: проблеми теорії та практики: Зб. наук. пр. Вип.194, т.ІІІ. – Дніпропетровськ: Дніпропетр. нац. ун-т, 2004. – С.728-735.

2. Осмятченко Л.М. Методика проведення аудиту витрат на виконання будівельно-монтажних робіт // Економіка: проблеми теорії та практики: Зб. наук. пр. Вип.197, т.V. – Дніпропетровськ: Дніпропетр. нац. ун-т, 2004. – С.1195-1203.

3. Сотникова Л.В., Савина Н.В. Аудит в строительных организациях: Практик. пособие. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2004. – 224 с.

4. Кисилевич Т.И., Хачемизова Е.Н. Налоговый аудит в строительстве. – М.: Финансы и статистика. – 2006. – 208 с.

5. Соколов П.А. Аудит в строительстве. Аудит подрядных строительно-монтажных организаций. Аудит заказчиков-застройщиков и инвесторов: Особенности аудита в строительстве с учетом требований новых нормативных документов. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Современная экономика и право, 2001. – 165 с.

*Отримано 14.03.2007*

УДК 658 : 336.22

Ю.М.ПОЛОНСЬКА

*Харківський національний економічний університет*

## **КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ ОРГАНІЗАЦІЇ ПІДТРИМКИ ПРИЙНЯТТЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ У ПОДАТКОВОМУ ПЛАНУВАННІ**

Наводяться сучасні теоретичні підходи до визначення поняття "податкове планування". Розглянуто специфіку та виділено етапи процесу прийняття управлінських рішень у податковому плануванні. Запропоновано методичний підхід до створення системи підтримки прийняття рішень у податковому плануванні.

Особливості сучасного стану розвитку економіки України, що характеризуються недосконалістю та непрозорістю податкового законо-